

La administración integrada de los tributos. Un modelo de gestión unificada del sistema tributario

JOSÉ ANTONIO CHAMORRO Y ZARZA
Universidad de Salamanca

SUMARIO

1. Introducción.
2. Problemas derivados del actual sistema de gestión tributaria.
3. La Administración Integrada de los Tributos como posible solución a la gestión global del sistema tributario.
 - 3.1. Consideraciones previas.
 - 3.2. Justificación de la Administración Integrada de los Tributos.
 - 3.3. Órgano legitimado para crear la Administración Integrada de los Tributos.
4. Perfil de una Administración Integrada de los Tributos.
 - 4.1. Adscripción.
 - 4.2. Competencias.
 - 4.3. Estructura.
 - 4.4. Control.
 - 4.5. Personal
 - 4.6. Financiación.
5. Epílogo.

1. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor de la Constitución española de 1.978 no ha supuesto solamente la restauración, tras casi cuatro décadas de ausencia forzada, del Estado de Derecho en nuestro país, sino que ha traído consigo la implantación de un modelo de Estado descentralizado que, si bien no es plenamente original, sí es cierto que ha sido el más duro y estable de los conocidos en la

España contemporánea.

El reconocimiento explícito en la Constitución de la autonomía de las *nacionalidades y regiones* —plasmado en el surgimiento de las ya consolidadas Comunidades Autónomas— y de las Entidades locales, ha llevado de suyo contemplar la vertiente financiera de tal autonomía pues, como es unánimemente aceptado, para que pueda hablarse de una auténtica autonomía política ésta ha de ir acompañada de capacidad de decisión en el plano financiero, esto es, deberá disponerse de una correlativa autonomía financiera.

La Constitución acoge en su artículo 156.1 la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas con un sentido instrumental, vinculándola al *desarrollo y ejecución de sus competencias*; por el contrario, respecto a las Entidades locales, y en consonancia con el laconismo que preside el tratamiento de éstas en la Norma Fundamental, su artículo 142 se limita a proclamar que las Haciendas Locales *deberán disponer de los medios suficientes* para el desempeño de sus funciones; ello no obsta para que, sin embargo, se pueda predicar la autonomía financiera también en el ámbito local acudiendo a una interpretación sistemática del Texto constitucional¹.

¹ Así lo hace el Tribunal Constitucional cuando en su STC 109/1.998 precisa, de forma especialmente clara, lo siguiente: "A este respecto, debemos comenzar señalando que, si bien el art. 142 CE sólo contempla de modo expreso la vertiente de los ingresos, no hay inconveniente alguno en admitir que tal precepto constitucional, implícitamente y en conexión con el art. 137 de la Norma suprema, consagra, además del principio de suficiencia de las Haciendas Locales, la autonomía en la vertiente del gasto público, entendiéndose por tal la capacidad genérica de determinar y ordenar, bajo la propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de las competencias conferidas. Solamente así, en rigor, asegurando *prima facie* la posibilidad de decidir libremente sobre el destino de los recursos, adquiere pleno sentido la garantía de la suficiencia de ingresos <<para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas>>, según la dicción literal del mencionado art. 142 CE." (FJ. 10).

La capacidad de las Entidades locales para elaborar y aprobar sus

propios presupuestos ya había sido declarada con anterioridad por el Tribunal Constitucional en sentencias tales como la 32/1.981 (F.J. 8) o la 27/1.987 (F.J. 7), entre otras. También en su STC 237/1.992 afirma que es aplicable a las Corporaciones locales la doctrina vertida en torno a las Comunidades Autónomas en relación a la autonomía de gasto, esto es, en palabras del propio Tribunal, *la plena disponibilidad de sus ingresos sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión para poder ejercer las competencias propias y en especial las que se configuran como exclusivas.* (F.J. 6).

² En la actualidad, como es sabido, es una ley estatal —la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales— la que realiza una atribución de esta naturaleza a las Entidades locales.

³ El profesor Clemente CHECA ya criticó en su momento la superposición de servicios periféricos de las Administraciones estatal y autonómica en "La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos", *RHAL* n°38/1.983, pp. 312 y 313.

En relación a este problema véase también, y con carácter general, el interesante artículo de Miguel SÁNCHEZ-MORÓN "Las Comunidades Autónomas y la Administración Local" en *El Estado de las Autonomías. Los sectores productivos y la organización territorial del Estado*, 1ª ed., Vol. IV, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1.997 (pp. 3.931 a 3.954). Concretamente este autor destaca, en la línea que hemos apuntado, lo siguiente: "Las nuevas Administraciones autonómicas han preferido adquirir "presencia en el territorio" mediante sus propias oficinas y servicios por lo que han mantenido y reforzado en algu-

nos casos la Administración periférica heredada del Estado. Pero tampoco las asociaciones representativas de las Entidades locales han mostrado gran entusiasmo por esta fórmula (se refiere a que las Diputaciones se convirtieran en una especie de "administración indirecta" de las Comunidades Autónomas) [4], ya que desconfían del régimen de las competencias delegadas, que les supone someterse a la dirección y control de otra Administración. El resultado es la multiplicación de las Administraciones presentes en el territorio. No sólo convergen en él la Administración periférica del Estado y de las Comunidades Autónomas —que es el único problema que parece advertirse cuando se propone la "Administración única"— sino también las Administraciones periféricas de las Comunidades Autónomas, las Administraciones provinciales (o insulares) y municipales y, a veces, el nivel intermedio comarcal o metropolitano." (pp. 3.948 y 3.949).

[4] Este paréntesis es nuestro.

⁴ Recordamos que sus respectivos ámbitos territoriales de actuación son: la Comunidad Autónoma (Delegación especial), la provincia (Delegación) y ámbito inferior a la provincia (Administraciones).

⁵ Generalmente tienen carácter provincial aunque, en el caso de las Comunidades Autónomas uniprovinciales tiene, lógicamente, un ámbito inferior abarcando un conjunto de poblaciones o comarcas.

⁶ No ha de olvidarse que las Diputaciones suelen encargarse de la gestión de aquellos impuestos locales que corresponden a pequeños municipios, gestión que éstos delegan en esas Entidades territoriales de ámbito superior acogidos al artículo 7º de la Ley de Haciendas Locales.

⁷ Dejando a un lado las tasas y contribuciones especiales, recordamos que los impuestos de gestión estatal son: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas No Residentes, Grava-

El reparto del poder financiero entre tres niveles territoriales —estatal, autonómico y local— permite establecer el siguiente perfil delimitador del estado de la gestión del sistema tributario y su coordinación:

Primero.— *La existencia de tres niveles de entidades territoriales de los que dos de ellos poseen capacidad normativa adecuada para establecer ex novo sus propios tributos.* En otras palabras, pueden exigir tributos mediante la aplicación de los procedimientos establecidos al efecto tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. Sin embargo, sólo el Estado y las Comunidades Autónomas poseen la capacidad necesaria —aprobar normas legislativas— para instituir tributos, en tanto que las Entidades locales se limitarán a aplicar aquellos tributos que les otorguen las leyes².

Segundo.— *El correlativo establecimiento de tres Administraciones tributarias.* En efecto, la estructura territorial del Estado implantada por la Constitución con el correspondiente reparto de competencias, ha llevado al surgimiento, junto a las preexistentes Administraciones estatal y locales, de un tercer nivel administrativo: la Administración de las Comunidades Autónomas. De manera que, también en la aplicación de los tributos, y por virtud del bloque de la constitucionalidad, nos hallamos ante tres Administraciones, las cuales, en clara "mímesis" respecto a la estatal, cuentan a su vez con órganos periféricos³: en el caso estatal, las Delegaciones Especiales, las Delegaciones y las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴; en el caso autonómico, los Servicios o Delegaciones Provinciales o Territoriales⁵; en fin, en el caso local, aún siendo menos común, pues los tributos son aplicados generalmente por la propia Administración municipal, algunas Diputaciones provinciales cuentan con servicios comarcales a los

que se les encomiendan ciertas facultades de gestión en sus respectivos ámbitos territoriales y en relación a aquellos tributos municipales cuya gestión ha sido delegada en estas Entidades⁵.

Tercero.— *Las plenas atribuciones con las que cuentan las precitadas Administraciones en la aplicación de los distintos tributos.* Punto relacionado asimismo de forma inmediata con lo predicho y cuya realidad es manifiesta. Así, a la Administración Tributaria estatal le corresponde la entera gestión de todos aquellos tributos cuyos rendimientos le pertenecen de forma total o parcial⁶; las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas tienen plenas facultades para la aplicación de sus propios tributos y, con algunos matices, de los estatales cedidos⁷; en fin, las Administraciones locales llevarán a cabo la gestión de los tributos locales también con algunos matices⁸.

Cuarto.— *El absoluto olvido en el que se sumerge a las Entidades locales en el momento de plantear mecanismos coordinadores para facilitar o encauzar las relaciones interadministrativas.* Así, para que cualquier instrumento con fines coordinadores en el ámbito de la aplicación del sistema tributario y, más específicamente, del impositivo, alcance tales objetivos de manera satisfactoria, han de tenerse en cuenta e integrar a todas las instancias con competencias en la materia. Sólo así se pueden conseguir los fines pretendidos: una *correcta y eficaz* aplicación del conjunto del sistema tributario compatible con una disminución real para el ciudadano de lo que habitualmente se conoce como *presión fiscal indirecta*. Sin embargo, no existe al día de hoy ninguna norma de naturaleza financiera o tributaria en la que se establezcan canales o instrumentos precisos de coordinación conjunta de los tres niveles de Administraciones.

Quinto.— *La ineficacia de los instrumentos orgánicos de coordinación previstos por nuestro ordenamiento jurídico para el desarrollo de una adecuada aplicación integral y coordinada de la totalidad del sistema tributario.* Esta nota deriva del estudio de las normas que implantan los distintos órganos con pretendidas funciones coordinadoras¹⁰. Efectivamente, del citado conjunto normativo¹¹ se puede inferir, su falta de idoneidad para desarrollar las funciones coordinadoras en orden a los fines antes señalados, ineptitud derivada de múltiples deficiencias: ausencia de atribuciones verdaderamente coordinadoras; cuando éstas existen lo son con excesiva ambigüedad en los términos empleados o padecen una acusada inconcreción normativa; otros son órganos no propiamente de coordinación sino de participación de una instancia—Comunidades Autónomas— en la Administración tributaria estatal; en fin, nota común a todos ellos, y relacionada con el punto anterior, es su carácter incompleto por referirse sólo a las relaciones entre las Administraciones estatal y autonómica y afectar, en exclusiva, a los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas.

Establecidos los perfiles de la gestión y su coordinación, es necesario poner de manifiesto a continuación las consecuencias negativas que derivan en este campo de la situación descrita.

2. PROBLEMAS DERIVADOS DEL ACTUAL SISTEMA DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Los problemas derivados del actual reparto de competencias de gestión, que también han sido mostrados por distintos autores¹², se pueden reducir, en sus manifestaciones más relevantes, a los siguientes:

Primero.— *La necesidad de contar con tres Administraciones distintas para la aplicación del sistema tribu-*

men Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales e Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas. A ellos ha de añadirse el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyos rendimientos están cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas, y el Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cedido a las Comunidades Autónomas pero de gestión compartida entre ambas instancias territoriales.

⁵ La gestión de los tributos propios de las Comunidades Autónomas corresponderá en su integridad a las mismas de acuerdo con el artículo 19.1 de la LOFCA.

Los tributos estatales cedidos cuya gestión llevarán a cabo las Comunidades Autónomas son: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los Tributos sobre el Juego. En relación al Impuesto sobre el Patrimonio debe aclararse que, con ciertos matices, su gestión es compartida con el Estado. *Vid.* al respecto los artículos 14 a 19 de la Ley 14/1.996 de Cesión de Tributos estatales a las Comunidades Autónomas (en adelante LCT 1.996), y, para aquellas Comunidades Autónomas que no aceptaron el nuevo régimen de cesión (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura), los artículos 12 a 17 de la Ley 30/1.983 de Cesión de Tributos estatales a las Comunidades Autónomas (en adelante LCT 1.983).

⁶ Cifrándonos a los impuestos, los Municipios gestionarán el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones

y Obras y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La gestión catastral y censal de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas quedan en manos del Estado, así como la gestión de las cuotas provinciales y nacionales de este último tributo.

¹⁰ Los instrumentos orgánicos de coordinación a los que hacemos referencia son: el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, las Oficinas Ejecutivas de Colaboración, Coordinación y Enlace, las Comisiones Coordinadoras, la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria. Hemos procedido al estudio de los previstos en ambas Leyes de Cesión habida cuenta del ambiguo régimen derogatorio contenido en el art. 26 de la LCT 1.996.

¹¹ Estas normas, a las cuales nos remitimos, son: art. 3 LOFCA (Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas), art. 19.3 y Disposición Adicional Primera LCT 1.983 (Oficinas Ejecutivas de Colaboración, Coordinación y Enlace), art. 24 LCT 1.983 (Comisiones Coordinadoras), art. 33 LCT 1.996 (Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria) y art. 34 LCT 1.996 (Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria).

¹² Vid. a título de ejemplo y desde diversas perspectivas CHECA GONZÁLEZ ("La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos", *RHAL* n°38/1.983, p.313), MARTÍN QUERALT ("La coordinación de la gestión tributaria" en *La coordinación financiera estatal, autonómica*

y local, 1ª ed., Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1.984, pp.130 y 131), TORRES COBO (*El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis de su evolución y desarrollo*, Monografía n°89, IEF, Madrid, 1.990, p.38), PÉREZ GARCÍA ("Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas" en *Palau 14* n°15/1.991, p.82), LAGO MONTERO ("Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España", *RDFHP* n°219/1.992, pp.560 a 566; consideraciones que reproduce en *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Madrid, 2.000, pp.92 a 96) o RODRÍGUEZ-BEREJO y ZABÍA DE LA MATA ("Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica", *CT* n°82-83/1.997, p.249).

¹³ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (*Tributación de las ganancias de capital en España*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1.970, p.25); ESCRIBANO LÓPEZ (*El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las personas Físicas*, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1.985, pp.70 y 71); ARNAU ZOROA ("Administración de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas" en *CT* n°55/1.985, pp.54 a 66); MAS ORTIZ ("I.S.D.: Algunas conexiones prácticas con los impuestos directos" en *Impuestos* n°13/1.994, pp.17 a 26); COSTAS TERRONES ("Consideraciones en torno de una agencia tributaria única" en *HPE* n°129-2/1.994, p.68); MONASTERIO ESCUDERO, PÉREZ GARCÍA, SEVILLA SEGURA y SOLÉ VILANOVA ("Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas (Segunda Parte)" en *Palau 14* n°25/1.995, pp.321 y 322; también en *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1.995, pp.261 y 262) o CALVO ORTEGA ("Constitución y Haciendas Locales" en *REDF* n°100/1.998, p.570).

¹⁴ Un claro ejemplo, en el ámbito de las relaciones Estado-Comunidades

terio. El actual sistema de distribución de competencias de gestión ha originado que cada nivel de Administración territorial cuente con unos órganos propios para la aplicación de los tributos que tiene encomendados. De esta forma, las Comunidades Autónomas se han limitado a reproducir el organigrama de la Administración Tributaria estatal que, unido a la ya existente de las Entidades locales, ha provocado la *triplicidad* de Administraciones con funciones tributarias, generando el consiguiente e inevitable incremento del gasto público global.

Segundo.— *La fragmentación de la información fiscalmente relevante.* Poseyendo cada una de las tres Administraciones por separado la información obtenida como consecuencia de la aplicación de sus respectivos tributos, se hurta a las demás un acceso directo a una información esencial para la gestión de aquéllos cuya exacción corresponde a otras Administraciones. Teniendo en cuenta la estrecha relación existente entre las distintas figuras tributarias¹³ cuya gestión corresponde a diferentes Administraciones, tal situación puede conducir de forma ineluctable a una aplicación ineficiente de los tributos afectados precisamente al poseer una información parcial cada una de ellas.

Tercero.— *Ausencia de vías precisas y operativas de intercomunicación entre las Administraciones tributarias.*¹⁴ Este problema es consecuencia directa de todo lo que se ha venido apuntando hasta el momento: incertidumbre emanante de la redacción de las normas y de la misma configuración de los instrumentos orgánicos ya mentados. A ello cabe añadir, insistentemente, el olvido persistente al que son sometidas las Administraciones locales en la previsión de los instrumentos de coordinación interadministrativa examinados, de suerte que cualquier relación de esta naturaleza que pretendan establecer

estas Administraciones, a falta de una regulación más precisa¹⁵, se llevará a cabo forzosamente de manera bilateral en el campo que nos ocupa: Administración local – Administración local de ámbito territorial superior; Administración local – Administración autonómica; Administración local – Administración estatal.

Cuarto. – *Las claras consecuencias gravosas que derivan para el ciudadano de la actual situación.* Éste se ve sometido, con más habitualidad de la que sería recomendable, a atender requerimientos de distintas Administraciones que, en sus actividades de gestión impositiva, le exigen facilitar datos o documentos que han sido aportados a otra Administración con ocasión de la aplicación de otro impuesto distinto y que obran en poder de ésta¹⁶. Esta situación genera en el ciudadano una sensación de *acoso* y de *molestias innecesarias*, a veces con consecuencias económicamente desfavorables, que le llevan a percibir a las Administraciones como algo ajeno, gravoso e ineficaz, percepción que ha de preocupar especialmente, y con mayor razón, en un Estado de Derecho.

La situación descrita nos induce a pensar en una Administración Integrada de los Tributos como mecanismo orgánico de coordinación. Estaríamos así ante instrumento que vertebrase una auténtica aplicación coordinada del sistema tributario en su conjunto, o que cohoneste las actividades desarrolladas por las distintas Administraciones en aquel campo, de suerte que se logren los máximos niveles de eficacia en la gestión tributaria.

Eficacia cuya consecución ha de ser compatible con el escrupuloso respeto de los derechos de los ciudadanos en su vertiente tributaria, a la par que se reducen al mínimo posible las cargas derivadas del cabal cumplimiento de sus obligaciones en tal vertiente. Y todo ello, en suma, destinado a *servir con objetividad los intereses generales*¹⁷ –

fin que ha de estar presente en todas las Administraciones¹⁸ – haciendo efectivos, en esta materia concreta, los principios de justicia tributaria.

3. LA ADMINISTRACIÓN INTEGRADA DE LOS TRIBUTOS COMO POSIBLE SOLUCIÓN A LA GESTIÓN GLOBAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La situación descrita refleja con claridad meridiana tanto la sombra de ineficacia que planea sobre las Administraciones en un ámbito tan importante y sensible para el ciudadano, como las molestias y, muchas veces, gravosas situaciones a las que se ve sometido éste, precisamente como consecuencia de la inexistencia de una auténtica coordinación interadministrativa¹⁹.

Ha de tenerse en cuenta que no es infrecuente la postulación de una gestión unificada de, al menos, ciertas figuras tributarias. Tal pretensión viene corrientemente avalada tanto en razones de control del fraude fiscal por la interrelación de determinados tributos, como, e íntimamente relacionada con este último aspecto, en una más eficaz gestión de los mismos²⁰ o, fuera ya del ámbito estricto de la gestión pero en absoluto baladí, en ser eficaces instrumentos de política fiscal al servicio del fin superior encarnado en una más justa redistribución de la riqueza²¹.

Tampoco debe pasar desapercibido que una adecuada gestión depende en buena medida de un correcto y fluido intercambio de información²², cuestión tanto más importante cuanto mayor sea el número de Administraciones implicadas en la aplicación del sistema tributario, pues es bien conocido que, dada la innegable relación existente entre algunos tributos, unas Administraciones pueden conocer y poseer, con ocasión de la gestión de un determinado tributo, información fiscal de interés para otra Administración en la aplicación de un tributo distinto.

Autónomas, de esta falta de mecanismos efectivos de intercomunicación se encuentra en el propio artículo 15.Tres de la LCT 1.996 por virtud del cual y, de forma absurda, se obliga al contribuyente, en el supuesto concreto previsto por la norma, a presentar documentos y autoliquidaciones en distintas Comunidades Autónomas cuando el rendimiento se entienda generado en varias de ellas. Concretamente, su contenido es el siguiente:

Artículo 15: “Tres. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en un mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.”

¹⁵ No desconocemos que la Ley de Haciendas Locales, y particularmente su artículo 8, se refiere a la colaboración de todas las Administraciones en todos los órdenes de gestión pero en general todo queda en un mero *desideratum*.

¹⁶ Cfr., refiriéndose a la inspección, la opinión de LINARES MARTÍN DE ROSALES en “La Inspección tributaria en el Estado de las Autonomías”, *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero (El IVA y la Inspección de Hacienda)*, IEF, Madrid, 1.984, p.588.

¹⁷ Artículo 103.1 de la Constitución.

¹⁸ Son muy oportunas en este punto las palabras del profesor César ALBIÑANA para quien "las Haciendas Públicas en sus distintos niveles deberían ser conscientes de que <<todas ellas constituyen o integran una Hacienda Pública, por lo que en su seno no pueden surgir más rivalidades que las convenientes para el mejor servicio al interés general o al bien común...>>." ("Las Haciendas Regionales: Condiciones y objetivos" en *RER*, n.º4/1.979, p. 151).

¹⁹ No es baladí la opinión manifestada por Miguel SÁNCHEZ MORÓN en relación a este problema y que refleja de forma diáfana la situación. Así, este autor constata que "la mayoría de los ciudadanos suele asistir indiferente a los conflictos de competencias, mientras que es mucho más sensible a los solapamientos, duplicidades burocráticas y financieras, interferencias paralizantes, lagunas u omisiones prestacionales y otras disfunciones administrativas nada infrecuentes, que la falta de un adecuado sistema de relaciones interadministrativas (e intraadministrativas) produce." ("La coordinación administrativa como concepto jurídico" en *DA* n.º230-231/1.992, p. 16).

²⁰ Piénsese, por ejemplo, en la estrecha relación entre los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio que ha motivado un régimen diferenciado de cesión.

²¹ No hay que insistir en la enorme importancia del Impuesto sobre la Renta en una política de redistribución de rentas.

²² Cfr. ALBI IBÁÑEZ, BLANCO-MAGADÁN AMUTIO y FERNÁNDEZ MARUGÁN ("La problemática financiera de las autonomías

regionales: una aproximación" en *REHL* n.º22/1.978, p.56); ÁLVAREZ RICO ("El principio de coordinación en el Estado de las Autonomías" en *DA* n.º196/1.982, pp.45 y 46); AMORÓS DORDA ("La articulación entre los sistemas tributarios de las Entidades locales y de las Comunidades Autónomas" en *RHAL* n.º34/1.982, pp.25 y 26); ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ("La coordinación financiera: Problemática general" en *La coordinación financiera estatal...*, op.cit., p.17); ARNAU ZOROA ("Administración de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas" en *CT* n.º55/1.985, p.54); CASTELLS OLIVERES ("Perspectivas de la financiación de las comunidades autónomas: unas reflexiones sobre la revisión del sistema" en *Palau 14* n.º12/1.990, p.101); FIGUEROA LARAUDOGOITIA ("Los problemas para la definición del modelo de relaciones Estado Comunidades Autónomas" en *Poder político y Comunidades Autónomas*, Eusko Legebiltzarrá-Parlamento Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1.991, p.37); GIMENO ULLASTRES y RUIZ-HUERTA CARBONELL ("Financiación autonómica: un modelo alternativo de corresponsabilidad fiscal" en *Palau 14* n.º15/1.991, p.168); MONASTERIO ESCUDERO, PÉREZ GARCÍA, SEVILLA SEGURA y SOLÉ VILANOVA ("Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas (Primera Parte)" en *Palau 14* n.º24/1.994, p.152; también en *Informe sobre el actual...*, op.cit., p.53) y MONASTERIO ESCUDERO y SUÁREZ PANDIELLO en *Manual de Hacienda Autonómica y Local*, Ariel, Barcelona, 1.996, p. 279).

²³ Vid. KRUSE (*Derecho Tributario. Parte General*, 3.ª ed., EDESA, Madrid, 1.978, en especial las páginas 134 a 139 y 319 a 343); FERREIRO LAPATZA ("Hacienda Pública y autonomía en la Ley Fundamental de Bonn" en *REDF* n.º13/1.977, pp.5 a 62 y también en "El reparto de las competencias financieras en la República Federal de Alemania" en *DA* n.º181/1.979, pp.41 a 86); RUIZ-

Siendo éste el estado de la cuestión, una **Administración de los tributos unificada o integrada** podría ser una de las posibles fórmulas para instaurar una auténtica coordinación con los efectos positivos que se señalarán más adelante.

3.1. Consideraciones previas

Aun no desconociendo la existencia de otras soluciones al problema de la gestión coordinada del sistema tributario perfectamente realizables, entendemos, empero, que la que consideramos aquí, además de ser jurídicamente factible, cuenta con la ventaja de obtener previsiblemente unos resultados más reales en orden a los fines coordinados pretendidos.

Por otra parte, hemos obviado un estudio profundo de la cuestión en el Derecho comparado por distintas razones: la primera de ellas radica en que prácticamente cada país ha instrumentado un sistema propio de gestión adecuado a sus necesidades específicas; otra, deriva de la misma peculiaridad inherente al sistema español, modelo de Estado compuesto que, como ya es común en la doctrina científica, participa tanto del Estado federal como del regional sin ser subsumible enteramente en ninguno de ellos; en fin, nos excusa del tratamiento de esta cuestión en el ámbito del Derecho comparado, la atención que le ha brindado la propia doctrina, de manera que a ella nos remitimos para el conocimiento de los sistemas de gestión tributaria en distintos países²³.

Los modelos de gestión que se barajan con carácter general son los siguientes: el primero de ellos consistiría en atribuir la gestión de todo el sistema tributario a la instancia central de poder, es decir, al Estado. El segundo, implicaría que el grueso de la gestión del sistema impositivo recaería sobre las Comunidades Autónomas. En fin, el tercero, actualmente vigente en nuestro país con ciertos matices, sería aquel que atribuye la gestión de los impuestos en función de la Entidad territorial titular de los rendimientos.

Es claro que los dos sistemas aludidos en primer lugar cuentan con ventajas e inconvenientes²⁴, de manera que, simplificándolo mucho, podría decirse lo siguiente: la gestión centralizada en el Estado²⁵ supondría que el ciudadano tendría que relacionarse con una sola Administración; que ésta reuniría la información fiscal en un centro común evitando su fraccionamiento; consecuencia de ello sería una mejor y más eficaz gestión de los impuestos. El lado negativo más relevante de este sistema sería la no implicación de las Comunidades Autónomas en la gestión de sus propios recursos que, en un modelo así, serían gestionados por el Estado, lo que podría conducir a unas Haciendas territoriales parasitarias sin ninguna responsabilidad en la gestión y una tendencia desmesurada al gasto incontrolado²⁶.

La segunda opción²⁷, atribuir la gestión a las Comunidades Autónomas, tendría como ventajas un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos; mayor implicación y responsabilidad de las Comunidades Autónomas en este ámbito e, igualmente, facilitar las relaciones tributarias del ciudadano con una sola Administración. Las dificultades provienen de la necesidad de realizar un traspaso prácticamente en bloque de la actual Administración tributaria estatal a favor de las Comunidades Autónomas; un claro fraccionamiento horizontal, en principio, de la información fiscal y, en consecuencia, surgiría la necesidad de establecer en todo caso unos instrumentos de coordinación que permitieran una gestión eficaz, instrumentos que podrían ser determinados por el Estado. Se acercaría este modelo, con alguna variante, al vigente en la República Federal de Alemania.

Respecto al tercer modelo, identificable con el español, ya vimos cual es el reparto de las competencias de gestión tributaria en nuestro país así como los problemas derivados del mismo por lo que allí nos remitimos.

En otro orden de cosas, ha de aclararse asimismo que la proposición que

HUERTA CARBONELL ("La coordinación de la política fiscal y financiera del Estado y de las Comunidades Autónomas" en *DA* n°230-231/1.992, especialmente las pp.205 a 212), LÓPEZ LABORDA y RUIZ-HUERTA CARBONELL ("Descentralización y administración tributaria: experiencias comparadas" en *HPE* n°146-3/1.998, pp.3 a 9), MCLARTY ("Coordinación y colaboración federo-provincial en la administración tributaria canadiense" en *HPE* n°146-3/1.998, pp.79 a 98), MAGOR ("Mecanismos de coordinación y colaboración entre las administraciones tributarias federal y estatales en el Reino Unido" en *HPE* n°146-3/1.998, pp.63 a 69), MATHEWS ("Acuerdos entre la Federación y los Estados en la política fiscal y en la Administración australianas" en *HPE* n°146-3/1.998, pp.71 a 78) y STEINLET ("La Administración tributaria belga en un sector público con múltiples niveles" en *HPE* n°146-3/1.998, pp.121 a 130).

²⁴ Vid. el interesante cuadro de ventajas y desventajas que caben atribuir a un modelo de Administración tributaria centralizada o descentralizada elaborado, en términos similares a los expuestos por nosotros, por Julio LÓPEZ LABORDA y Jesús RUIZ-HUERTA CARBONELL en "Descentralización y administración tributaria: experiencias comparadas", *HPE* n°146/1.998, p. 5.

Por todos, puede verse José-Juan FERREIRO LAPATZA quien ha puesto de manifiesto, en ámbito más amplio que el de la gestión pero también con incidencia en ella, las ventajas y desventajas de un sistema de unión o de separación de fuentes financieras en "La Hacienda Regional", *REDF* n°14/1.977, en especial pp. 345 y ss., luego profusamente reproducido.

²⁵ Básicamente este es el sistema vigente en Italia.

²⁶ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO en "Una reflexión sobre el actual sistema general de financiación de las

Comunidades Autónomas", *REDC* n°15/1.985, pp. 70 y 71.

²⁷ Esta opción ha sido considerada por el profesor ROVIRA I MOLA en "La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: Problemática y perspectivas" en *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, IEF, Madrid, 1.982, p. 373. Vid., la opinión similar del profesor Clemente CHECA en "La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos", *RHAL* n°38/1.983, pp.309 y ss.

²⁸ Nada tiene que ver la Administración que proponemos con la polémica "Administración única", propuesta realizada por el Presidente de la Junta de Galicia, Sr. FRAGA IRIBARNE, y que, en esencia, consiste en que la Administración autonómica asumiera las funciones de ejecución que actualmente desarrolla la Administración periférica del Estado, amén de las propias, en tanto que Administración más cercana al ciudadano. Sobre esta cuestión vid., entre otros, PAREJO ALFONSO ("Algunas reflexiones sobre el poder público administrativo, como sistema, en el Estado autonómico: una contribución al debate de la llamada Administración única" en *DA* n°232-233/1.992-1.993, pp.271 a 322); ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ("De corresponsabilidad fiscal y administración única" en *Topía* n°68/1.993, pp.23 y 24); RODRÍGUEZ-ARANA (*Autonomías y Administración Única. Reflexiones sobre la Administración Única*, 1ª ed., Ed. Praxis, Barcelona, 1.996, obra en la que se recoge ampliamente dicha propuesta); ÁLVAREZ CORBACHO ("Aspectos económicos y fiscales de la Administración Única" en *HPE* n°132/1.995, pp.35

a 48); ORTEGA ("La reforma de la Administración estatal y autonómica" en *Autonomías* nº20/1.995, en especial pp.144 a 146); MEILÁN GIL ("La Administración Pública a partir de la Constitución española de 1.978" en *REDC* nº47/1.996, sobre todo las páginas 98 y 99) y GÓMEZ DELA ESCALERA ("La Administración única y la corresponsabilidad fiscal de las Administraciones Públicas territoriales" en *RDFHP* nº243/1.997, pp.41 a 84).

²⁹ GARCÍA AÑO VEROS ("Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas" en *HPE* nº101/1.986, pp.374 a 403), TREBOLLE FERNÁNDEZ ("Pasado, presente y futuro de la financiación de las comunidades Autónomas" en *HPE* nº101/1.986, pp.404 a 406), CASTELLS OLIVERES ("Perspectivas de la financiación de las comunidades autónomas: unas reflexiones sobre la revisión del sistema" en *Palau 14* nº12/1.990, p.102), SEVILLA SEGURA ("Componentes de un modelo descentralizado de financiación pública" en *Palau 14* nº15/1.991, pp.110 y 111), OLCINA y PÉREZ GARCÍA ("Corresponsabilidad fiscal y gestión tributaria con dos niveles de gobierno: Delegación y cooperación" en *Palau 14* nº13/1.991, pp.197 y ss., y este último autor también en "Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas", *Palau 14* nº15/1.991, pp.81 y 98, partiendo de la actual AEAT), COSTAS TERRONES ("Consideraciones en torno de una agencia tributaria única" en *HPE* nº129-2/1.994, p.68 en especial. Había considerado esta posibilidad con anterioridad en "Corresponsabilidad fiscal y gestión tributaria", *RHAL* nº69/1.993, pp.453 a 462, especialmente), SÁNCHEZ SÁNCHEZ (*La Corresponsabilidad Fiscal de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi,

Pamplona, 1.997, p.458), CASADO OLLERO ("Capacidades normativas de las Comunidades Autónomas" en *El sistema de financiación autonómica*, 1ª ed., INAP, Madrid, 1.998, p.30), PORRAS NADALES ("Coordinación e impulso político" en *Comunidades Autónomas e instrumentos de cooperación interterritorial*, Parlamento de Andalucía-Tecnos, Madrid, 1.990, pp.115 y 116, si bien se refiere a la aparición de un "tercer nivel" de Administración, con carácter genérico), ÁLVAREZ CORBACHO ("Aspectos económicos y fiscales de la Administración Única" en *HPE* nº132/1.995, p.45), LÓPEZ LABORDA y RUIZ-HUERTA CARBONELL ("Descentralización y administración tributaria: experiencias comparadas" en *HPE* nº146/1.998, p.4) y LAGO MONTERO (*El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Madrid, 2.000, pp.108 y 109).

³⁰ "Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas (Segunda Parte)" en *Palau 14* nº25/1.995, especialmente las páginas 208 a 216 (*Id. en Informe sobre el actual sistema...*, *op.cit.*, pp.157 a 164).

³¹ ALBERTÍ ROVIRA ("Las relaciones interadministrativas en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas" en *Informe sobre Comunidades Autónomas 1.992*, s.d., p.311 y, en especial, p.325), FIGUEROA LARAUDOGOITIA ("Los problemas para la definición del modelo de relaciones Estado Comunidades Autónomas" en *Poder político y Comunidades Autónomas*, *op.cit.*, p.43 donde alude a un "tercer nivel institucional" y p.61), FALCÓN Y TELLA (*La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1.986, p.272, donde afirma que puede plantear problemas una Administración mixta, aunque no especifica de qué tipo), ZORNOZA PÉREZ ("Corresponsabilidad fiscal y financiación de las

aquí se manifiesta, una Administración Integrada de los Tributos²⁸, cuenta con antecedentes en nuestra doctrina; así cabe citar a autores como GARCÍA AÑO VEROS, TREBOLLE FERNÁNDEZ, CASTELLS OLIVERES, SEVILLA SEGURA, PÉREZ GARCÍA, COSTAS TERRONES, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, CASADO OLLERO, PORRAS NADALES, ÁLVAREZ CORBACHO, LÓPEZ LABORDA y RUIZ-HUERTA CARBONELL o LAGO MONTERO²⁹, quienes, por distintos motivos y también con diferentes matices, no ven serios problemas a la posible implantación de una Administración de este tipo, aunque, la más conocida ha sido la propuesta realizada por la Comisión de Expertos encabezada por Carlos MONASTERIO ESCUDERO en el estudio realizado a petición del Consejo de Política Fiscal y Financiera³⁰.

Sin embargo, distintos autores han manifestado también sus reservas ante una propuesta de este tipo, destacando, en especial, los problemas que derivarían de la creación de una Administración mixta y su difícil encaje constitucional: así, ALBERTÍ ROVIRA, FALCÓN Y TELLA, FIGUEROA LARAUDOGOITIA, ZORNOZA PÉREZ y ORTIZ CALLE³¹, aun cuando este último autor es menos reticente a considerar la posible implantación de un modelo similar al alemán, consistente en la integración del nivel intermedio de Administración tributaria³².

3.2. Justificación de la Administración Integrada de los Tributos

Una vez determinados los problemas que ocasiona la atribución de la aplicación del sistema tributario a tres Administraciones distintas, problemas que derivan, en unos casos, de la inexistencia de verdaderos instrumentos de coordinación, de la ineficacia de éstos en otros casos y, en todo caso, de la inadecuación de los mismos para tales objetivos, es claro que la finalidad de una propuesta como la que aquí se pretende es, precisamente, evitar los efectos perjudiciales señalados.

Así, teniendo presentes los problemas manifestados, podrían resumirse las ventajas dimanantes del establecimiento de una **Administración Integrada de los Tributos** en una serie de puntos entre los que es fácil advertir su obvia interrelación. A saber:

Primero.— *Simplificación notoria del actual esquema administrativo.*

En efecto, el establecimiento de esta Administración implicaría, de manera automática, la integración de las actualmente existentes en ella, convirtiéndose en la única instancia administrativa encargada, con los matices que se verán, de la aplicación del sistema impositivo³³. Ello abocaría, además, a la desaparición, por innecesarios, de los actuales instrumentos de coordinación o colaboración previstos en las Leyes de Cesión, manteniéndose, por el contrario, el Consejo de Política Fiscal y Financiera como el órgano de encuentro en el nivel político.

Segundo.— *Disminución del gasto público global.* Parece que ésta deberá ser una consecuencia inmediata de la implantación de un modelo de Administración como el propuesto, dado que conllevaría, en términos absolutos, la práctica desaparición de dos redes administrativas, aprovechando a su vez las economías de escala.

Tercero.— *Centralización de toda la información fiscal relevante en una única base de datos*³⁴. Éste sería uno de los aspectos más relevantes a los que se daría solución, pues ello implicaría unificar toda la información fiscal de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Tributaria y con ocasión de la aplicación de cualquiera de los tributos. Es obvio que dicha información sobre los obligados tributarios estará sometida a la debida protección otorgada por la *Ley orgánica 15/1.999, de 13 de diciembre, de Protección Datos de Carácter Personal*³⁵, y que se recoge de forma expresa, para el ám-

bito tributario, en el artículo 113 LGT y en el artículo 3º, apartado h) de la *Ley 1/1.998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*³⁶ (en adelante LDGC).

Cuarto.— *Agilización de los procedimientos de gestión tributaria.* No hay que olvidar el hecho de que al disponer de información centralizada, común y de acceso directo, la obtención de datos y su cruce se podrá realizar en tiempo muy inferior al actual a la vez que se evita la dependencia del establecimiento de instrumentos formales interadministrativos para la facilitación de datos, más lentos y no siempre eficaces. En otro aspecto, también se podrían obviar los necesarios acuerdos de colaboración entre distintas Administraciones para realizar determinadas funciones en el ámbito de la gestión³⁷.

Quinto.— *Disminución de los costes fiscales indirectos sobre los ciudadanos.* No es, en absoluto, irrealizable un objetivo de tal naturaleza que, por cierto, prevé el legislador en el artículo 2º.2 LDGC³⁸. En orden a este objetivo, ha de tenerse en cuenta que en el modelo de Administración propuesto sería menos complicado llevar a efecto el mandato que recogió con carácter general, y en primer término, la LRIAPyPAC en su artículo 35 f)³⁹, y que es recibido para el ámbito tributario en el artículo 3º g) LDGC⁴⁰: el derecho de los ciudadanos a no aportar documentos —y datos, añadimos nosotros— que se hallen en poder de la Administración actuante. A ello debe agregarse que la **Administración Integrada de los Tributos** ha de canalizar sus relaciones con los ciudadanos a través de **oficinas únicas de atención al contribuyente** con el fin de erradicar prácticas desgraciadamente demasiado comunes de reenvío del ciudadano a distintas secciones, negociados u oficinas.

Sexto.— *Implicación de todas las Entidades territoriales en la Admi-*

Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1.997-2.001" en *El Estado de las Autonomías. Los sectores productivos...*, *op.cit.*, p.4.012) y ORTIZ CALLE (*La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid, 1.998, especialmente las pp.115 a 126). MARTÍN QUERALT, por su parte, sin manifestarse abiertamente en contra de esta opción, no obstante sí advierte que ha de tenerse cuidado con los posibles problemas de constitucionalidad que podría conllevar una "Agencia Tributaria Estatal Integrada" ("El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades" en *REDF* nº100/1.998, p.678). También LAGO MONTEIRO destaca que el problema "radica en la incardinación política de esa hipotética Administración tributaria única" (en *El poder tributario...*, *op.cit.*, p.108).

³³ Cfr. *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid, 1.998, pp.130 a 134. Esta misma opinión la condensa en su artículo "La distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y la solidaridad financiera: un análisis comparado", *Palau* 14 nº31/1.998, p.103.

³⁴ Nos referimos a la *gestión de los impuestos* en la medida en la que los grandes problemas de gestión y coordinación de la misma se manifiestan en este tipo de tributos. Sabido es que las tasas y las contribuciones especiales, dada su estricta territorialidad, no plantean especiales conflictos en su gestión, al menos desde la perspectiva desde la cual se aborda aquí el problema.

³⁵ Ésta es una cuestión de importancia capital para una adecuada gestión del sistema tributario. Así, en

un documento del propio Ministerio de Economía y Hacienda se afirma lo siguiente: "Para superar el progresivo agotamiento del modelo de arquitectura informática hoy existente (56 bases de datos de contribuyentes y una más, central, de consolidación) y que no se adapta a la evolución estratégica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como para hacer frente a otros problemas, es preciso desarrollar los proyectos específicos que se indican a continuación:

a) *El Proyecto de consolidación de bases de datos provinciales iniciado en el pasado año y que tiene una duración inicial prevista de 4 años.* El Proyecto implica la unificación de las 56 bases de datos provinciales de contribuyentes en una sola y la reprogramación de la mayor parte del aplicativo informático existente en los actuales sistemas provinciales. (...) (Punto "5.4.3. Política informática" del Plan de modernización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Agencia Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Febrero, 1.998, p.52).

³⁵ RCL 1.999, 3058.

³⁶ Artículo 3º: "Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

(...) h) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos y recursos y cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes."

³⁷ A este respecto *vid.*, por ejemplo, los artículos 17, 18, 15.3 y 16.3 de la LCT 1.996, 15.3 y 16.3 de la LCT 1.983 ó 7 de la LRHL.

³⁸ Artículo 2º: "2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y *limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales.* (...)"

El profesor RAMALLO MASSA-NET ha observado en este sentido que "la defensa del autogobierno de los entes territoriales no debería hacerse sólo desde el principio constitucional que lo protege y ampara sino también desde la protección y amparo del ciudadano en el cumplimiento de su constitucional deber de contribuir. *Cumplimiento que no puede verse incrementado desproporcionadamente con la asunción por el obligado de riesgos y costes derivados de la protección de aquel principio de autogobierno y de la existencia de relaciones intersubjetivas entre los distintos entes públicos.*" ("Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos" en DA nº 240/1.994, p. 195).

³⁹ La cursiva es nuestra.

³⁹ Artículo 35: "Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos:

(...)

f) A no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante."

⁴⁰ Artículo 3º: "Constituyen derechos generales de los contribuyentes:

(...)"

g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante."

⁴¹ Cfr. con Gonzalo OLCINA y Francisco PÉREZ en "Corresponsabilidad fiscal y gestión tributaria con dos niveles de gobierno: Delegación y cooperación", *Palau 14* nº 13/1.991, p. 197.

⁴² Disposición Final 4ª: "Para asegurar la mejor aplicación de las previsiones de la presente Ley, se autori-

nistración Integrada de los Tributos.

El hecho de que participen todas las Entidades territoriales en esta Administración supone que, por primera vez, se integraría a las Entidades locales en la aplicación efectiva del sistema tributario a través de un modelo de estas características. No hay que desconocer, sin embargo, que tal participación ha de instrumentarse de manera cuidadosa dada la inferioridad de condiciones en las que se hallan, desde el punto de vista de la autonomía, las Administraciones locales en relación a la estatal y autonómica, de suerte que habrá que evitar los riesgos de una "fagocitación" de aquéllas al abrigo de una mayor eficacia y simplificación administrativas. En definitiva, es necesario mantener la capacidad de decisión de todas las Entidades sin perjuicio de la acción coordinada de las mismas. Además, la antedicha participación del conjunto de Entidades territoriales en la Administración Integrada de los Tributos puede favorecer su buena marcha ya que todas tienen un *interés directo* en el correcto y eficaz desarrollo de sus funciones y todas han de participar *coordinadamente* en la toma de decisiones en el seno de la misma⁴¹.

Séptimo.— Se trataría de acabar con los persistentes problemas de la actual Agencia Estatal de Administración Tributaria generados por distintos motivos, entre ellos, y no los menos relevantes, la cuestionable, por irregular, forma de creación mediante Ley de Presupuestos o la falta de un Estatuto propio a pesar de la autorización al Gobierno contenida en la Disposición Final 4ª de la Ley 40/1.998⁴².

Octavo.— Finalmente, el modelo propuesto conlleva la ventaja de separar la aplicación del sistema tributario de la asignación concreta que se haga de las figuras tributarias a favor de unas u otras Entidades territoriales, pues su funcionamiento es independiente de la titularidad del

tributo a gestionar resaltando de esta manera su carácter más "profesional" que político⁴³.

3.3. Órgano legitimado para crear la Administración Integrada de los Tributos

A nuestro juicio está claro que la capacidad para establecer la coordinación en el ámbito de la gestión tributaria pertenece al Estado⁴⁴, ahora bien, en el seno de éste será a las Cortes Generales a quienes corresponda la creación de la *Administración Integrada de los Tributos*. La legitimación constitucional para tal proceder se encuentra en el artículo 157.3 de la Constitución, precepto que exige una ley orgánica para regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas y las posibles fórmulas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.⁴⁵

Por tanto, cualquier instrumento o medida de coordinación que pretenda implantarse en este campo y que tenga una incidencia en las competencias propias de las Comunidades Autónomas, como es el caso que proponemos, habrá de llevarse a cabo necesariamente a través de este cauce, procedimiento ineludible en tanto incide de forma directa en las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

Es menester advertir asimismo que cuando la coordinación se refiera a las Entidades Locales, habrán de tenerse en cuenta dos circunstancias que la condicionan: en primer lugar, el respeto a las competencias que hayan asumido las Comunidades Autónomas por virtud de sus Estatutos de Autonomía y, en segundo lugar, el carácter ordinario que habrá de tener la ley que regule tal cuestión.

Ciertamente, cualquier medida que se adopte en este tema ha de realizarse con un escrupuloso respeto de las competencias que hayan asumido las Comunidades Autónomas en la materia. Ahora bien no deberían derivarse grandes pro-

blemas en cuanto a la legitimación del Estado para determinar esta coordinación de las Haciendas locales pues, como ya se apuntó antes y recordamos ahora, del contenido del artículo 148.1.2º de la Constitución se extrae de forma clara que las Comunidades Autónomas sólo podrán asumir algunas de las actuales funciones estatales sobre las Corporaciones locales *si así lo prevé la legislación sobre Régimen local* y, en concreto, la Ley de Haciendas Locales⁴⁶ nada ordena en ese sentido en la cuestión de la coordinación. No ha de olvidarse, por otro lado, el contenido del artículo 133.2 de la Constitución por el cual las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la propia Constitución y las leyes, leyes que incluyen lógicamente a las estatales, y el artículo 149.1.14, también de la Constitución, que otorga al Estado la competencia sobre <<Hacienda General>>. A ello cabe añadir la vaguedad de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas en materia financiera local, al limitarse la mayor parte de los Estatutos de Autonomía a recoger una competencia consistente en *velar por los intereses financieros* o ejercer *la tutela financiera* de sus respectivas Entidades locales.⁴⁷ En último término es menester recordar asimismo que el Tribunal Constitucional, en su tarea de intérprete supremo de la Constitución, ha proclamado sin ambigüedades la capacidad del Estado para regular de manera exclusiva las medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas locales⁴⁸.

El segundo de los condicionantes a los que aludíamos implica que la norma del Estado que, en su caso, establezca los canales de coordinación y que afecte a estas Entidades, habrá de ser una *ley ordinaria*, pues la regulación del régimen relativo a las mismas no está sometido a reserva de ley orgánica, a diferencia de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas. Ello permite dos posibilidades: bien que sea la legislación de régimen local o la de las Haciendas locales la que regule estos aspectos de coordinación con los demás niveles de

za al Gobierno para aprobar el Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desarrollará sus funciones, régimen jurídico, organización y funcionamiento, con adaptación a los principios de eficiencia y economía de gestión, autonomía organizativa, participación de las Administraciones públicas interesadas en su gestión y corresponsabilidad fiscal, contenidos en su normativa específica y en la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias." [Ley 40/1.998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (Ar 1.998, 2866)].

⁴³ Cfr. Gonzalo OLCINA y Francisco PÉREZ ("Corresponsabilidad fiscal y gestión tributaria con dos niveles de gobierno: Delegación y cooperación" en *Palau 14* n°13/1.991, p.199, y también del último autor en "Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas" en *Palau 14* n°15/1.991, p.81), COSTAS TERRONES ("Consideraciones en torno de una agencia tributaria única" en *HPE* n°129-2/1.994, pp.69 y 70) o MONASTERIO ESCUDERO, PÉREZ GARCÍA, SEVILLA SEGURA y SOLÉ VILANOVA ("Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas (Segunda Parte)" en *Palau 14* n°25/1.995, p.213; también en *Informe sobre el actual sistema...*, *op.cit.*, p.162).

⁴⁴ Basta con acudir a los artículos 133.1 y 2; 156.1; 157.3 y 149.1.14 de la Constitución. Por otro lado, el propio Tribunal Constitucional avala la atribución de tal competencia al Estado en sus SSTC 69/1.986 (F.J. 11), 179/1.987 (FFJJ. 2 y 3), 181/1.988 (F.J. 7), 250/1.988 (F.J.

1), 96/1.990 (EJ. 3) o 68/1.996 (FEJ. 9 y 10), entre otras.

⁴³ Cfr. la opinión de Óscar DE JUAN para quien "en términos generales... la coordinación de las competencias autonómicas tributarias y crediticias, no presentará excesivas dificultades, pues el propio texto constitucional permite al Estado delimitar estas competencias a través de una ley orgánica (LOFCA)." (*La Constitución económica española*, CEC, Madrid, 1.984, p. 282). Vid. también en este sentido Fernando PÉREZ ROYO, "Coordinación presupuestaria entre Estado y Comunidades Autónomas" en *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*, 1ª ed., Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1.984, p. 148.

⁴⁴ Recordamos que en el artículo 1.1 LHL se basa la competencia del legislador estatal para regular tal materia en cuatro preceptos del Texto constitucional: el 149.1.18, el 133, el 142 y el 149.1.14.

⁴⁵ Vid. los artículos 48.1 EAut Cataluña; 49.1 EAut Galicia; 62.1 EAut Andalucía; 51 bis EAut Principado de Asturias; 52.1 EAut Cantabria; 53.1 EAut La Rioja; 53.1 EAut Aragón; 72 d) EAut Islas Baleares y 52.1 EAut Castilla y León.

⁴⁶ Cfr. la STC 233/1.999, E.J. 4 b).

⁴⁷ El profesor CAZORLA PRIETO, refiriéndose a la coordinación, ya apuntó que las leyes que regulen las Haciendas locales serán ordinarias y las de las Comunidades Autónomas orgánicas (*El Poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio*, IEF, Madrid, 1.981, p. 290).

⁴⁸ No es, en absoluto, inusual que una ley orgánica contenga preceptos que tengan el carácter de ley ordinaria en función de las exigencias constitu-

cionales al respecto. Véase a título de ejemplo, precisamente en el ámbito tributario, la Disposición Final Segunda de la Ley orgánica 12/1.995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (RCL 1.995, 3328).

⁴⁹ Vid. el artículo 87.1 en relación con el artículo 89.2 de la Constitución.

⁵⁰ Que el Senado no desempeña el papel que debería en nuestro sistema constitucional y, especialmente en cuanto a la coordinación, es opinión común en la doctrina, de la que traemos a título de ejemplo, y precisamente en el ámbito del que tratamos, a PÉREZ ROYO ("Coordinación presupuestaria entre Estado y Comunidades Autónomas" en *La coordinación financiera estatal...*, op.cit., p.148), FALCÓN Y TELLA (*La compensación financiera interterritorial y...*, op.cit., pp.275 y 276), HUCHA CELADOR ("Reflexiones sobre la financiación de las comunidades Autónomas en la Constitución española" en *DA* n°232-233/1.993, pp.473 a 475), RAMALLO MASSANET ("Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal" en *Autonomías* n°20/1.995, pp.31 a 33), GARCÍA-MONCÓ (*Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1.996, pp.67 y 68), SÁNCHEZ SERRANO (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Marcial Pons, Madrid, 1.997, p.310), CRUZ RODRÍGUEZ ("Consideraciones sobre la nueva financiación autonómica" en *RDFHP* n°247/1.998, p.158), ZORNOZA PÉREZ ("Corresponsabilidad fiscal y financiación de...". op.cit., p.4.040), LÓPEZ LABORDA y RUIZ-HUERTA CARBONELL ("Descentralización y administración tributaria: experiencias comparadas" en *HPE* n°146/1.998, p.8) o LAGO MONTERO (*El poder tributario...*, op.cit., pp.75 y 78).

⁵¹ Salvando las distancias, no hay que olvidar la naturaleza dual que tienen los Presidentes de las Comunidades Autónomas a los cuales correspon-

Haciendas o bien, que sea la Ley orgánica que regula las competencias financieras de las Comunidades Autónomas la que rigiera como ley general de coordinación en esta materia de forma que los preceptos relativos a las Haciendas locales tuvieran el carácter de ley ordinaria⁴⁹, siendo esta última, a nuestro juicio, la solución más correcta⁵⁰.

Finalmente, no parece necesario incidir mucho en una cuestión que es obvia: el hecho de que la creación corresponda a las Cortes Generales no significa que éstas actúen de forma unilateral a la hora de implantar el citado instrumento de coordinación. Expresado en otros términos: es recomendable, y además conveniente, una activa participación tanto de las Comunidades Autónomas como de las Entidades locales en la configuración de la *Administración Integrada de los Tributos* y ello no sólo por razones prácticas dirigidas a lograr el máximo acuerdo evitando así problemas posteriores, sino porque tal cuestión afecta de manera sensible a un grupo de competencias directamente relacionadas con su autonomía. Quizá una forma de plasmar esta intervención de todas las partes implicadas para la resolución de este problema podría ser que cualquier iniciativa en el sentido indicado partiera del Senado⁵¹; reconocemos que se trataría de un mero gesto dada la actual configuración de esta Cámara que debería cumplir un papel mucho más relevante en nuestro sistema constitucional⁵², pero, en cualquier caso, denotaría el deseo de todas las partes implicadas por el servicio de los intereses generales.

4. PERFIL DE UNA ADMINISTRACIÓN INTEGRADA DE LOS TRIBUTOS

Una vez que se han puesto de manifiesto tanto las razones que justifican la creación de una Administración Integrada de los Tributos, como la legitimación que asiste a las Cortes Generales para establecerla, no resta sino efectuar la propuesta, destacando el perfil que ha de estar presente en una virtual materialización.

4.1. Adscripción

A nuestro juicio, no existe jurídicamente ningún impedimento para que una Administración tributaria como la propuesta, a la cual se le encomienda la gestión de los recursos tributarios del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales, quede adscrita de forma simultánea a las citadas Entidades territoriales⁵³.

Tal solución tiene importantes consecuencias sobre todo en el ámbito del control de los actos y resoluciones emitidos por esta Administración ya que, a través de este sistema de adscripción, los actos y resoluciones adoptados en los procedimientos de gestión de un tributo concreto se van a atribuir al titular de ese tributo, en tanto que será esa instancia territorial la que, en el seno de la Administración Integrada de los Tributos esté facultada para decidir lo que proceda en relación a los procedimientos concretos⁵⁴.

4.2. Competencias

La Administración Integrada de los Tributos sería la encargada de aplicar todos los procedimientos integrantes de la gestión tributaria, de suerte que, como una *Administración Pública* que es, estaría lógicamente sometida a las normas de Derecho Tributario, y de Derecho Administrativo en general, en el desarrollo de sus funciones dirigidas a la exacción de los tributos. No estaría demás, por otro lado, el establecimiento de una norma común sobre valoraciones, lo que facilitaría enormemente la actividad de esta Administración en las labores asignadas.

Los tributos cuya aplicación llevaría a cabo en todas sus fases serían: los *impuestos estatales*, los *impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas* y los *impuestos propios* de éstas. Respecto a las Entidades locales, desarrollaría las funciones de gestión de los *impuestos locales*, aunque en este caso hay que tener en cuenta que las citadas funciones podrían ser efectuadas

por las Diputaciones provinciales u otras Entidades locales supramunicipales cuando se refieran a pequeños municipios. En este supuesto, las Entidades supramunicipales encargadas de la gestión por delegación, participarían igualmente en la Base de Datos Única, dependiente de la Administración Integrada de los Tributos, pudiéndose hacer cargo esta última de las tareas de inspección y comprobación en la aplicación de los impuestos locales. Correspondería además a la Administración Integrada de los Tributos la *recaudación ejecutiva de todos los tributos* —de los impuestos, de las tasas y de las contribuciones especiales— y de los *derechos económicos en general* de los tres niveles de Entidades territoriales.

En una visión panorámica de la Administración Integrada propuesta, merece una breve mención el tema de la revisión de los actos administrativos que emitiría en los distintos procedimientos de gestión. Entendemos que no habría ningún problema en mantener los actuales Tribunales Económico-Administrativos ampliando sus competencias a asuntos relativos a los tributos propios de las Comunidades Autónomas. Una decisión de este tipo obligaría a realizar las oportunas reformas legislativas de suerte que, aparte de llevar a cabo una redistribución de sus competencias, participarían las Comunidades Autónomas en la conformación de estos órganos, reforma que debería prever asimismo la integración de una representación de los contribuyentes. Respecto de los recursos administrativos que hubieran de interponerse ante la propia Administración Integrada, su resolución se tendrá por actos propios del Estado, de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del Municipio, en función de quien sea el titular del tributo al que se refiere el acto administrativo recurrido, acto que, huelga decirlo, habrá sido emitido por la Administración Integrada pero que se tendrá por propio de las distintas instancias territoriales mencionadas.

La Administración propuesta asumiría, por otra parte, la capacidad recono-

de, en virtud del artículo 152.1 CE, "la dirección del Consejo de Gobierno, la suprema representación de la respectiva Comunidad y la ordinaria del Estado en aquella."

⁵³ En orden a esta cuestión, COSTAS TERRONES ha advertido que una agencia tributaria única tendrá que hacer un gran esfuerzo para explicar a los ciudadanos cuál de los gobiernos exige un impuesto concreto ("Consideraciones en torno a una agencia tributaria única" en *HPE* n°129-2/1.994, p. 70). Ciertamente esto ha de ser así, por ello, a nuestro juicio, además de las necesarias campañas informativas que delimitaran con claridad cuál es la Entidad que exige un tributo en concreto, sería conveniente que los impresos de los distintos impuestos, además del logotipo de la Administración Integrada de los Tributos, llevara el escudo del Estado, de la Comunidad Autónoma o de la Entidad local titular del correspondiente tributo.

⁵⁵ En relación a esta cuestión, nos remitimos a los Convenios firmados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con distintos Entes de Derecho Público y que son publicados regularmente en el BOE.

⁵⁶ Un supuesto que sorprendentemente no se contempla en la actualidad.

⁵⁷ Vid. los artículos 12.Uno LCT 1.996 y 11.1 LCT 1.983.

⁵⁸ SSTC 252/1.988 (F.J. 2), 76/1.991 (F.J. 3), 236/1.991 (F.J. 9), 79/1.992 (F.J. 1), 80/1.993 (F.J. 3), 13/1.998 (F.J. 3) o 208/1.999 (F.J. 4).

⁵⁹ Vid. las sentencias citadas en Nota anterior.

⁶⁰ Tal es el contenido del artículo 141.1 de la Constitución:

Artículo 141: "1. La provincia es una entidad local con personalidad jurídica propia, determinada por la agrupación de municipios y división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado. Cualquier alteración de los límites provinciales habrá de ser aprobada por las Cortes Generales mediante ley orgánica."

⁶¹ Artículo 152: "3. Mediante la agrupación de municipios limítrofes, los Estatutos podrán establecer circunscripciones territoriales propias que gozarán de plena personalidad jurídica."

⁶² Precisamente, y de acuerdo también con el citado artículo 152.3 CE, el Título IV de la LBRL, en concreto su artículo 42, confiere a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo previsto en sus Estatutos de Autonomía, la facultad de crear comarcas u otras Entidades locales mediante la agrupación de varios Municipios. Vid. asimismo el artículo 43 referente a las Áreas Metropolitanas,

cida actualmente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria—siempre que se le encomiende por Ley o Convenio—, para la gestión de los recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas (artículo 103.1.2 de la Ley 31/1.990)⁵⁵, a los que cabría añadir el de otros países con los que España haya suscrito Tratado bilateral en materia tributaria⁵⁶; de igual modo, sería la encargada de prestar el auxilio correspondiente que, en materia tributaria, soliciten las autoridades de otros Estados o de la Unión Europea.

Para concluir con la cuestión de las competencias atribuibles a la Administración Integrada de los Tributos, nos parece oportuno hacer una mención breve a un tema estrechamente relacionado con la gestión del sistema impositivo: el de la aplicación uniforme de las normas tributarias. Concretando más, cabe preguntarse si el Estado tendría legitimidad para imponer en el seno de la Administración Integrada una aplicación uniforme en todo el territorio tanto de las normas de Derecho interno como de las normas de Derecho Comunitario, cada vez más frecuentes y de importancia creciente, que afecten a esta materia.

Reconociendo con carácter previo que dar una respuesta clara a este interrogante es verdaderamente complicado—y, quizás, arriesgado— en un asunto que requeriría un estudio específico y profundo, cabría aventurar, con todas las reservas oportunas, lo siguiente:

- respecto al Derecho interno parece que no habrían de surgir especiales problemas: el Estado puede establecer criterios uniformes de interpretación y aplicación de las normas que se refieran a los impuestos propios y a los estatales cedidos, pues, en relación a estos últimos, y a pesar de tener competencias normativas las Comunidades Autónomas, no hay que olvidar que el Estado mantiene su titularidad⁶⁷. A las Comunidades Autónomas correspon-

derán similares tareas en sus respectivos territorios en relación a la aplicación de sus impuestos propios por parte de las Delegaciones de la Administración Integrada;

- en cuanto al Derecho Comunitario, ordenamiento que paulatinamente va adquiriendo mayor importancia en el ámbito financiero, ha de tenerse en cuenta que es el Estado el que es miembro de la Unión Europea y, en consecuencia, el que se halla obligado en primer término por este ordenamiento jurídico. Ahora bien, el Tribunal Constitucional puede darnos la clave o, al menos, ciertas pautas de cómo podría resolverse la cuestión de una aplicación uniforme de las normas por parte de la Administración Integrada. De conformidad con su doctrina, la ejecución del Derecho Comunitario corresponderá a un determinado Ente Público en función del reparto constitucional y estatutario de competencias en las materias afectadas⁶⁸, aunque el interlocutor único de la Unión Europea en orden al efectivo cumplimiento de las determinaciones comunitarias va a ser en todo caso el Estado⁶⁹. Así las cosas, podría aventurarse que serían las Comunidades Autónomas las encargadas de establecer la directrices de aplicación del Derecho Comunitario a través de las Delegaciones Superiores Territoriales y Delegaciones Territoriales de la Administración Integrada, en la estructura territorial propuesta, siempre que esas normas comunitarias incidieran en competencias tributarias propias de acuerdo con el reparto establecido en el bloque de la constitucionalidad. En los demás supuestos correspondería al Estado, siempre respetando el reparto competencial establecido en la Constitución, imponer una aplicación uniforme de las normas comunitarias en todo el territorio. Finalmente, cabría atribuir también el Estado cierto control en el cabal cumplimiento de los

objetivos pretendidos por las normas comunitarias por parte de las Comunidades Autónomas, en tanto que, como se ha señalado, es el único interlocutor ante los órganos de la Unión Europea.

4.3. Estructura

La estructura de la Administración Integrada de los Tributos tomaría como punto de partida la actual de la AEAT, esto es, contaría con órganos de dirección, órganos centrales y órganos territoriales o periféricos. En todo caso es necesario implicar a las Comunidades Autónomas en la determinación de la estructura territorial de tal manera que la *estructura territorial básica* se establecería en la norma de creación de la Administración Integrada de los Tributos, correspondiendo a las respectivas Comunidades Autónomas determinar o adaptar esa estructura a su propio territorio mediante la determinación de la *estructura territorial complementaria*.

El fundamento de este proceder estriba en hacer compatibles tanto las competencias estatales como las autonómicas en la materia, pues no hay que olvidar la ordenación contenida en la Constitución en orden a esta cuestión: así, califica a la provincia como "agrupación de municipios y división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado", a lo que ha de añadirse la competencia exclusiva que corresponde al Estado para la *configuración provincial* del mismo⁶⁰; el artículo 152.3, faculta a los Estatutos de Autonomía para que puedan prever circunscripciones territoriales propias⁶¹; en fin, el artículo 148.1.2º permite a las Comunidades Autónomas asumir competencias en materia de "alteraciones de los términos municipales comprendidos en su territorio y, en general, las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local."⁶²

Las previsiones constitucionales en esta materia han de ser completadas, en

fin, con las contenidas en los distintos Estatutos de Autonomía: todas las Comunidades Autónomas de régimen común, con la lógica excepción de las Islas Baleares y Canarias por sus características geográficas, contemplan en sus respectivos Estatutos un precepto que permite la creación de comarcas u otras Entidades de ámbito superior o inferior⁶³. En este punto merece la pena resaltar el artículo 46.2 EAUT Comunidad Valenciana, norma que, en claro paralelismo con el artículo 141.1 CE, declara a las comarcas como "*circunscripciones administrativas de la Generalidad y Entidades locales determinadas por la agrupación de municipios para la prestación y gestión de asuntos comunes*".

A) Órganos de Dirección

La Administración Integrada de los Tributos contaría con un Presidente y un Consejo de Dirección.

El **Presidente** sería el representante del Estado, lo cual no quiere decir que cuente con una posición de preeminencia, como ha aclarado el Tribunal Constitucional en el F.J. 13 de la sentencia 76/1.983. Sus funciones serían las habituales en estos casos, correspondiéndole la representación de la Administración Integrada, la máxima dirección de acuerdo con las directrices del Consejo de Dirección, las convocatorias y presidencia de este órgano, etc.

El **Consejo de Dirección** estaría integrado por los representantes del Estado, de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades Autónomas y de las Entidades Locales. Sería interesante que pudieran acudir como observadores representantes de las Haciendas Forales para una posible integración de éstas en el sistema de gestión integrada o al menos en la Base de Datos común.

Respecto al número de representantes, es necesario que se determine de tal manera que haga operativo el Consejo de Dirección⁶⁴; en todo caso contarían con representación las Comunidades

el artículo 44 referido a las *Mancomunidades de Municipios* y el artículo 45 en relación a Entidades territoriales de ámbito inferior al Municipio tales como *caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos*, etc., preceptos, todos ellos, de la Ley de Bases de Régimen Local.

⁶⁰ Así lo establecen los siguientes artículos: artículo 5 EAUT Cataluña; artículo 27.2 EAUT Galicia; artículo 5 EAUT Andalucía; artículo 6 EAUT Principado de Asturias; artículo 2 EAUT Cantabria; artículo 5 EAUT La Rioja; artículo 46 EAUT Comunidad Valenciana; artículo 5 EAUT Aragón; artículo 3 EAUT Región de Murcia; artículo 29 EAUT Castilla-La Mancha; artículo 2 EAUT Extremadura; artículo 25 EAUT Castilla y León y artículo 3 EAUT Comunidad de Madrid.

Si bien se contienen estas previsiones estatutarias, lo cierto es que no todas las Comunidades Autónomas han hecho uso de tal facultad: sólo Cataluña (Ley 6/1.987 de 4 de abril), Castilla y León (Ley 1/1.991, de 14 de marzo, creadora de la Comarca de El Bierzo) y Aragón (Ley 10/1.993, de 4 de noviembre y Ley 9/2.000, de 27 de diciembre, de Creación de la Comarca de Aranda); a estas Comunidades se pueden unir las del Principado de Asturias (Ley 3/1.986, de 15 de mayo), Galicia (Ley 7/1.996, de 10 de julio) y Cantabria (Ley 8/1.999, de 28 de abril) que cuentan con normas específicas de comarcalización o de regulación del procedimiento para la creación de comarcas. Dejamos de lado otras normas relativas al régimen local y en las que se prevé la posible creación de estas entidades territoriales.

⁶⁴ Podría pensarse, teniendo en cuenta a los diecisiete representantes de las Comunidades y Ciudades

Autónomas, en un Consejo integrado por un mínimo de veinticinco y un máximo de treinta miembros.

⁶⁵ Ha de tenerse presente que no son comparables las grandes capitales con los pequeños núcleos de población, abundantes en nuestro país. De ahí que haya que ser sensibles con esta situación. Quizá una forma objetiva de articular esta representación sería en función de la población.

⁶⁶ Estos Departamentos son los siguientes: *Departamento de Gestión Tributaria, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, Departamento de Recaudación, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, Departamento de Informática Tributaria y Departamento de Recursos Humanos*, todos ellos, a su vez, organizados en distintas *Subdirecciones Generales*. Junto a éstos la Agencia Tributaria cuenta también con un *Servicio Jurídico* y un *Servicio de Auditoría Interna*.

⁶⁷ El profesor LAGO MONTERO, al considerar un organismo autónomo con participación de las tres Administraciones como posible alternativa al actual sistema de gestión, hace referencia a la posibilidad de contar, en cada Comunidad Autónoma, "con un órgano receptor de toda la información tributariamente relevante para la imposición patrimonial, gestor e inspector de los impuestos cuyo rendimiento afluye a entes autonómicos y locales, y colaboradores, como lo vienen siendo los actuales Centros, de la Administración del estado en la gestión de los grandes impuestos estatales." ("Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España" en *RDFHP* nº219/1.992, pp.575 y 576).

Autónomas y Ciudades Autónomas, el Estado y las Entidades Locales, estas últimas, con un número de representantes que refleje los distintos tipos de Municipios⁶⁵.

A este Consejo correspondería, además de la aprobación de su propio reglamento de funcionamiento interno, el diseño de la gestión coordinada de los distintos tributos.

B. Órganos centrales

En este punto, se puede trasladar sin mayores problemas el actual organigrama de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, estructurada en distintos Departamentos⁶⁶, y que sería objeto de las adaptaciones que se consideren oportunas desde un punto de vista estrictamente técnico.

Quizás uno de los aspectos más interesantes es la creación de una **Base de Datos Única de todos los contribuyentes** a la que tendrían acceso todos los funcionarios con independencia de cual sea el tributo que estén aplicando. Se solucionaría así uno de los problemas más graves en la actualidad como es la correcta circulación de información fiscal⁶⁷.

C. Órganos territoriales

La estructura territorial periférica básica estaría integrada por los siguientes órganos:

- las **Delegaciones Superiores Territoriales**: su ámbito de actuación sería el de la Comunidad Autónoma correspondiente. La mayor novedad en relación a las actuales Delegaciones Especiales de la AEAT consistiría en el nombramiento del Delegado Superior de la Administración Integrada de los Tributos de común acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y las Consejerías de Hacienda de las Comunidades Autónomas. Ello se justifica al corresponder la gestión no sólo de los impuestos estatales

sino también de los cedidos y los propios de la Comunidad Autónoma. El nombramiento se publicaría de forma en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma mediante sendas Órdenes del Ministro de Hacienda y del Consejero de Hacienda. En fin, el nombramiento habrá de recaer de forma necesaria en un funcionario de carrera de los Cuerpos de la Hacienda pública. Los Delegados Superiores recibirían instrucciones directas de las autoridades de la Administración General del Estado o de la Administración de la Comunidad Autónoma en función de quien sea la titularidad del tributo concreto a gestionar;

- las **Delegaciones Territoriales**: su ámbito sería el de las respectivas provincias, naturalmente en las Comunidades Autónomas pluriprovinciales. Los Delegados Territoriales serán nombrados por el Delegado Superior entre funcionarios de los Cuerpos de Hacienda. En el seno de las Delegaciones Territoriales se constituirá el **Consejo Territorial** presidido por el Delegado Territorial e integrado por un representante de la Comunidad Autónoma, otro estatal y otro de los municipios con el objeto de coordinar en el ámbito provincial las actuaciones de la Administración Integrada en relación a los tributos locales.

- las **Delegaciones**: serían de ámbito territorial inferior a la provincia. Su determinación y ubicación corresponderá a la respectiva Comunidad Autónoma de acuerdo con su estructura territorial interna. El nombramiento corresponderá al Delegado Territorial entre funcionarios.

4.4. Control

Dadas las especiales características atribuidas a esta Administración, lo consecuente es que el control parlamenta-

nio corresponda preferentemente al Senado. Dicho en otros términos: será el Senado el que desarrolle la principal fiscalización de la Administración Integrada de los Tributos, lo que no implica una exclusión del Congreso de los Diputados en estas labores de las que no ha de ser apartado.

Ahora bien, no debe pasar desapercibido el dato fundamental de que estamos ante una Administración que desarrolla las funciones de gestión de los tributos propios de las Comunidades Autónomas: en este caso serán los **Delegados Superiores** los encargados de informar y/o responder de la gestión de los recursos tributarios autonómicos ante los correspondientes Parlamentos autonómicos.

En fin, el Pleno de los Ayuntamientos podrá solicitar a los **Delegados Territoriales** el envío de un *informe* de las actividades de gestión desarrolladas por la Administración Integrada de los Tributos en relación a los tributos locales.

Huelga decir que esta organización, en tanto que Administración pública, estará sometida al control de legalidad de sus actuaciones por parte de los Tribunales de Justicia, tal como prescribe el artículo 106.1 de la Constitución.

Para finalizar con esta cuestión, dado que estamos ante una auténtica Administración pública, también estará sometida a los correspondientes controles de la Intervención General del Estado y del Tribunal de Cuentas.

4.5. Personal

Ninguna novedad cabe introducir en este punto. La Administración Integrada de los Tributos podrá contar con personal funcionario o laboral al igual que el resto de las Administraciones públicas, aunque es necesario advertir que el desarrollo estricto de funciones públicas sólo podrá ser llevado a cabo por *funcionarios públicos* sometidos en todas sus facetas al régimen de la Fun-

ción pública aplicable a cualquier funcionario de las Administraciones.

Cualquiera que sea la fórmula que se emplee para dotar a esta Administración Integrada del personal necesario, lo importante es que dicho personal cuente con la misma formación a través de una Escuela de Hacienda Pública unificada, más acorde, a nuestro juicio, con las necesidades de una aplicación eficaz del sistema tributario⁶⁸.

4.6. Financiación

En orden a esta cuestión, ha de quedar muy claro que hallándonos ante una auténtica Administración que desarrolla funciones públicas, su financiación debería llevarse a cabo a través de las correspondientes partidas en los Presupuestos de las Entidades territoriales participantes en la misma, eliminando el porcentaje sobre la recaudación vigente en la actualidad para la Agencia Tributaria.

5. EPÍLOGO

Finalmente, y a modo de epílogo, reconocemos que la propuesta planteada no está exenta de críticas, puesto que una proposición de similares características a la que aludimos aquí—nos referimos a la de la Comisión de Expertos encabezada por Carlos MONASTERIO ESCUDERO⁶⁹— ha sido objeto de una serie de objeciones por parte de un sector de la doctrina. Si, en atención a ciertas coincidencias existentes entre la Administración configurada en el Informe de la Comisión de Expertos y la propuesta aquí, extrapolamos las mencionadas críticas a este último caso, creemos que las mismas carecen de un fundamento consistente.

De forma breve, y en sus aspectos más destacados, serían las siguientes:

1. *afectación del contenido y alcance del derecho constitucional a la autoadministración, en la medida en la que podría violentar las bases sobre las que se asienta el re-*

⁶⁸ Cfr., también en esta dirección, las opiniones de ARNAU BERNIA en "La Administración financiera local: Antecedentes históricos y perspectivas", *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1.985, p.560, y FALCÓN Y TELLÁ en *La compensación financiera interterritorial y...*, *op.cit.*, p.272. Este último autor alude expresamente, en la página citada, a la formación homogénea de los funcionarios en un mismo centro como una *técnica fundamental de coordinación de la gestión*.

⁶⁹ Propuesta recogida en el tantas veces citado *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1.995, pp.157 a 165.

⁷⁰ RAMALLO MASSANET entiende que llevar a la práctica la propuesta de una "administración tributaria integrada" implicaría una reinterpretación del derecho constitucional a la autoadministración ("Contenido, instrumentos y límites de la responsabilidad fiscal" en *Autonomías* n.º20/1.995, p.30, Nota 16). También ZORNOZA PÉREZ presume que tal modelo de Administración "pudiera implicar una quiebra del principio de indisponibilidad de las competencias" ("Corresponsabilidad fiscal y financiación...", *op.cit.*, p.4.012) y, en términos similares, ORTIZ CALLE, autor que realiza una crítica más exhaustiva a este modelo, y que cita las opiniones anteriores (*La Agencia Estatal...*, *op.cit.*, pp.115 y ss.). Por su parte LAGO MONTERO expresa su disconformidad con la postura de ZORNOZA PÉREZ en *El poder tributario...*, *op.cit.*, p.108, Nota 212.

⁷¹ Cfr. ORTIZ CALLE, *ult.op.cit.*, p.116.

⁷² En puridad, la propuesta de Administración Tributaria Integrada la hacen pensando en un sistema de financiación cuyo peso recaiga en la figura de los impuestos compartidos, como advierten los autores en el "Informe sobre el actual sistema..." (Segunda Parte)", *op.cit.*, p.213 (*Id.* en *Informe sobre el actual sistema...*, *op.cit.*, p.162).

⁷³ Cfr. ORTIZ CALLE en *ult.op.cit.*, p.118.

responsabilidad fiscal y financiación...", *op.cit.*, p.4.012 y ORTIZ CALLE, *op.cit.*, p.123.

⁷⁴ *Op.cit.*, p.123.

parto constitucional de tareas y funciones a cada nivel territorial⁷⁰. En relación a este asunto, entendemos que en ningún caso se produce tal afectación negativa en materia tributaria, por la sencilla razón de que el citado reparto no está establecido en el Texto constitucional sino que, a diferencia de lo que ocurre en la Ley Fundamental de Bonn, es el legislador ordinario el que ha determinado la distribución de funciones en esta materia. Tampoco se puede hablar propiamente de una vulneración del derecho a la autoadministración en esta materia, ya que las distintas Entidades territoriales participan en la conformación de la Administración Integrada de los Tributos propuesta y, en relación a sus propios tributos, mantienen la capacidad de decisión autónoma aunque, lógicamente, coordinada con la acción de las demás Entidades territoriales, supuesto de clara conformidad con el artículo 156.1 CE;

2. *la Administración mixta implicaría un ejercicio mancomunado de competencias administrativas cuyas resoluciones se tendrían por propias del Estado y de las Comunidades Autónomas*⁷¹. Esta segunda objeción, es posible que sea real en un sistema de impuestos compartidos como el que propone la Comisión de Expertos⁷², sin embargo en nuestra propuesta hacemos abstracción de este problema de momento que, como ya hemos dicho, la Administración Integrada de los Tributos se configuraría con independencia de cuál sea el sistema de reparto de tributos en cada momento. En la actual situación, los distintos actos y resoluciones, también se ha apuntado, se atribuirían a la instancia territorial que ostente la titularidad del correspondiente tributo, de manera que el control de esos actos no se difuminaría;

3. *la Administración tributaria integrada conllevaría una reordenación del reparto de competencias de gestión*⁷³. En este caso, efectivamente habría una reordenación en tanto en cuanto que las funciones serían desarrolladas por una única instancia administrativa. Ahora bien, hay que tener en cuenta, como se ha apuntado antes, que se trataría de una reordenación perfectamente legítima puesto que la distribución de funciones en esta materia está prevista en normas del llamado bloque de la constitucionalidad del cual, si bien cabe exigir su estabilidad, ello no significa en modo alguno *inmutabilidad*, característica ni siquiera predicable de la misma Constitución;

4. *finalmente, la Administración tributaria integrada afecta al principio de indisponibilidad de las competencias*⁷⁴, en especial porque, a juicio de ORTIZ CALLE, "se estaría despojando al Estado de una competencia que la Constitución le ha atribuido en exclusiva: el aseguramiento del cumplimiento del deber constitucional de contribuir en condiciones básicas de igualdad en todo el territorio nacional, que es una competencia atribuida al Estado por el artículo 149.1.1.º CE"⁷⁵, y que, por supuesto, afecta igualmente a la dimensión administrativa. No entendemos en qué medida puede verse afectada una competencia estatal como la mencionada por este autor, puesto que, a nuestro juicio, el Estado contará con los suficientes instrumentos para garantizar dicha previsión constitucional: véanse sino, entre otros, el artículo 149.1.18º CE, por virtud del cual el Estado ha de garantizar a los administrados un tratamiento común ante todas las Administraciones, o el artículo 150.3 CE, que permite al Estado dictar leyes armonizadoras cuando así lo exija el interés general,

